

# Urteil vom 23. Oktober 2018, VII R 19/17

## Zur Erkennbarkeit von Teilen und Zubehör

ECLI:DE:BFH:2018:U.231018.VIIR19.17.0

BFH VII. Senat

ZK Art 220, KN Pos 8803, EWGV 2913/92 Art 220

vorgehend FG Hamburg, 18. Februar 2016, Az: 4 K 58/14

## Leitsätze

1. Sofern der Zolltarif nichts anderes bestimmt, gehören auf der Ware fest angebrachte Etiketten oder ähnliche Kennzeichen, die für die Funktion, den Gebrauch, die Wirkung oder das Wesen der Ware selbst keine Bedeutung haben, nicht zu deren für die zollrechtliche Tarifierung entscheidenden objektiven Merkmalen und Eigenschaften .
2. Stellt der Zolltarif darauf ab, dass eine Ware "erkennbar" ausschließlich oder hauptsächlich für einen bestimmten Zweck oder als Teil oder Zubehör für bestimmte andere Waren vorgesehen ist, muss die Erkennbarkeit im Augenblick der Zollabfertigung gegeben sein .
3. Wenn der Zolltarif keine besondere Regelung trifft, genügt es, dass ein Sachverständiger mit den ihm zur Verfügung stehenden Erkenntnismitteln anhand der objektiven Merkmale und Eigenschaften der Ware ihre Zweckbestimmung erkennen kann .
4. Aus der bloßen Eignung und Bestimmung einer Ware zum Einbau in eine andere Ware folgt nicht zwingend, dass sie für deren Funktionieren "unabdingbar" ist .

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Hamburg vom 19. Februar 2016 4 K 58/14 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Hamburg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) wendet sich gegen die Nacherhebung von Zoll durch den Beklagten und Revisionsbeklagten (das Hauptzollamt --HZA--); dabei ist allein die für die Höhe des Zolls maßgebliche Tarifierung der eingeführten Waren streitig.
- 2 Das Finanzgericht (FG) urteilte, die Nacherhebung gemäß Art. 220 Abs. 1 des Zollkodex (ZK) sei rechtmäßig, da die zwischen Januar und Juni 2012 aus einem Drittland importierten und zur Überführung in den freien Verkehr angemeldeten Brauch- und Frischwassertanks nicht --wie angemeldet und zunächst auch buchmäßig erfasst-- in die Unterpos. 6815 10 10 00 0 der Kombinierten Nomenklatur (KN) als "Kohlenstofffasern und Waren aus Kohlenstofffasern" mit dem Zollsatz "frei", sondern in die Unterpos. 8803 30 00 90 0 KN als "Teile von Waren der Pos. 8801 oder 8802 - andere Teile (als Propeller u.Ä.) von Hubschraubern oder Starrflügelflugzeugen" mit dem Zollsatz 2,7 % einzureihen seien. Eine Zuordnung zur (zollfreien) Unterpos. 8803 30 00 10 0 KN ("für zivile Luftfahrzeuge") komme nicht in Betracht.
- 3 Die Einfüllöffnungen (die nicht nur in der Luftfahrt, sondern auch im Eisenbahn- und im Schiffsbau verwendet

würden), die speziellen Befestigungsvorrichtungen bei den Abwassertanks, die Formgebung und das Material legen eine Verwendung in der Luftfahrtindustrie nahe, ließen aber für sich betrachtet ohne besondere Sachkunde nicht zwingend auf eine Verwendung im Flugzeugbau schließen. Allerdings werde durch ein weiteres Merkmal auch für den nur durchschnittlich sachkundigen Betrachter erkennbar, dass es sich speziell um Tanks für den Einbau in Luftfahrzeuge handeln müsse. Denn die (auf manchen Tanks) fest angebrachten Etiketten nannten u.a. den Begriff "Aerospace ..." und die Funktion und die Positionierung der Tanks (beispielsweise "Waste Tank - Main Deck"). Sie dienten zur näheren Spezifizierung der Tanks, sollten einen korrekten Einbau sicherstellen und seien damit Bestandteil der Ware.

## Entscheidungsgründe

II.

- 4 Das Urteil verletzt Bundesrecht (§ 118 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Es ist aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 5 1. Das entscheidende Kriterium für die zollrechtliche Tarifierung von Waren ist allgemein in deren objektiven Merkmalen und Eigenschaften zu suchen, wie sie im Wortlaut der Positionen und Unterpositionen der KN und in den Anmerkungen zu den Abschnitten oder Kapiteln festgelegt sind, und nach den Allgemeinen Vorschriften für die Auslegung der Kombinierten Nomenklatur. Daneben gibt es Erläuterungen und Einreichungsaufweise, die ein wichtiges, wenn auch nicht verbindliches Erkenntnismittel für die Auslegung der einzelnen Tarifpositionen sind (vgl. etwa Senatsurteil vom 26. September 2017 VII R 17/16, BFH/NV 2018, 249, Zeitschrift für Zölle und Verbrauchsteuern --ZfZ-- 2018, 139; Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Metherma vom 27. November 2008 C-403/07, EU:C:2008:657, ZfZ 2009, 15). Auf den Verwendungszweck einer Ware darf abgestellt werden, wenn im Wortlaut der Bestimmungen oder in den Erläuterungen hierauf Bezug genommen wird und er sich in den objektiven Eigenschaften und Merkmalen der Ware niedergeschlagen hat (vgl. etwa Senatsurteile in BFH/NV 2018, 249, ZfZ 2018, 139; vom 31. Mai 2005 VII R 49/04, BFH/NV 2005, 2067, ZfZ 2006, 262; vom 23. Juli 1998 VII R 91/97, BFH/NV 1999, 234).
- 6 Nach ständiger Rechtsprechung gehören Beschreibungen in Verkaufs- oder Herstellerprospekten, Auftrags- oder Lieferunterlagen, der Ware beiliegende Zeichnungen und Skizzen, die Bezeichnung im Handelsverkehr usw. nicht zu den objektiven Merkmalen und Eigenschaften einer Ware, sondern lediglich zu den Umständen, aus denen (insbesondere bei Spezialanfertigungen, bei denen der Verwendungszweck nicht auf der Hand liegt) Anhaltspunkte für die Prüfung und Ermittlung der objektiven Beschaffenheitsmerkmale gewonnen werden können (vgl. z.B. EuGH-Urteil Ikegami vom 17. März 2005 C-467/03, EU:C:2005:182, ZfZ 2005, 161; Senatsbeschlüsse vom 21. Oktober 2015 VII B 145/14; vom 9. Oktober 2008 VII B 31/08, BFH/NV 2009, 236; Senatsurteile vom 9. Oktober 2001 VII R 69/00, BFH/NV 2002, 560, ZfZ 2002, 46; vom 18. Dezember 2001 VII R 78/00, BFH/NV 2002, 690), es sei denn, die KN bestimmt ausdrücklich etwas anderes und stellt z.B. auf die Etikettierung oder die Aufmachung der Ware ab (vgl. etwa Zusätzliche Anm. 1 zu Kap. 30 KN; Erläuterungen zum Harmonisierten System 03.0 zu Pos. 3005; EuGH-Urteil Salutas Pharma vom 17. Februar 2016 C-124/15, EU:C:2016:87, Pharma Recht 2016, 125; Senatsbeschluss vom 17. Juli 2013 VII B 103/12, BFH/NV 2013, 1824; Senatsurteil vom 17. Februar 1994 VII R 92/93, BFH/NV 1994, 905).
- 7 Für auf der Ware fest angebrachte Etiketten, Warenzeichen, Stempel oder ähnliche Kennzeichen auf den Erzeugnissen oder auf ihrer Verpackung kann nichts anderes gelten. Sofern der Zolltarif nichts anderes bestimmt, gehören solche Kennzeichnungen, die für die Funktion, den Gebrauch, die Wirkung (z.B. bei einem Kunstwerk) oder das Wesen der Ware selbst keine Bedeutung haben, sondern ähnlich wie eine Bedienungsanleitung lediglich angeben, wie die Ware bezeichnet wird, welchem Zweck sie dient, wo und wie sie verwendet oder eingebaut werden soll, nicht zu den objektiven Beschaffenheitsmerkmalen der Ware, sondern zu den Umständen, aus denen ggf. Anhaltspunkte für deren Prüfung und Ermittlung gewonnen werden können.
- 8 Stellt der Zolltarif wie in Anm. 3 zu Abschn. XVII KN darauf ab, dass eine Ware als Teil oder Zubehör für andere Waren bestimmt ist, muss die Erkennbarkeit im Augenblick der Zollabfertigung gegeben sein. Dies bedeutet jedoch nicht, dass der jeweilige Abfertigungsbeamte bei der Zollstelle dies aufgrund eigener Kenntnisse bei einer (laienhaften) Betrachtung ohne besondere Sachkunde oder rein visuell erkennen können muss. Wenn der Zolltarif keine besondere Regelung trifft (und dabei, wie etwa in der Unterpositions-Anm. 2 zu Kap. 17 KN oder der Anm. 8 zu Kap. 62 KN beispielsweise ausdrücklich oder sinngemäß auf die visuelle Erkennbarkeit abstellt oder wie in der

Anm. 3 Buchst. a zu Abschn. VI KN auf die Aufmachung), genügt es, dass ein Sachverständiger mit den ihm zur Verfügung stehenden Erkenntnismitteln anhand der objektiven Merkmale und Eigenschaften der Ware ihre Zweckbestimmung erkennen kann (vgl. Senatsurteile in BFH/NV 2002, 560, ZfZ 2002, 46, und vom 18. Juli 1972 VII R 123/69, BFHE 106, 395; vgl. aber auch Senatsbeschluss vom 3. August 2010 VII B 71/10, BFH/NV 2011, 321, Rz 14). Soweit der Senat abweichend entschieden hat (Urteil vom 17. Oktober 2006 VII R 41/05, BFH/NV 2007, 289, und Beschluss vom 12. März 2008 VII B 137/07, BFH/NV 2008, 1554), hält er hieran nicht fest.

- 9 2. Die Vorentscheidung entspricht diesen Grundsätzen nicht. Das FG hat die erforderlichen tatsächlichen Feststellungen nicht in der gebotenen Weise getroffen und nicht entsprechend den nach der Rechtsprechung maßgeblichen Definitionen unter die von ihm für zutreffend erachtete Pos. 8803 KN subsumiert. Es hat aber auch keine Umstände festgestellt, die eine Einreihung in die Pos. 8803 KN ausschließen oder nach denen die Tanks zwingend in eine andere Position einzureihen sind. Die Vorentscheidung ist deshalb aufzuheben und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen.
- 10 a) Da die Pos. 8803 KN und die Anmerkungen zu Abschn. XVII KN nicht auf die Etikettierung, Aufmachung o.Ä. abstellen und die (auf manchen der Tanks) aufgeklebten Etiketten --so die Feststellungen des FG-- lediglich wie in einer Bedienungsanleitung Angaben zum Einbau enthalten und das Wort "Aerospace" nennen, für die Funktion bzw. das Funktionieren der Tanks selbst jedoch keine Bedeutung haben, gehören sie nicht zu den objektiven Merkmalen und Eigenschaften der Ware, sondern geben lediglich Hinweise für deren Ermittlung.
- 11 b) Anders als das FG angenommen hat, erfasst die Pos. 8803 KN nach ihrem ausdrücklichen Wortlaut nur "Teile", nicht "Zubehör" von Waren der Pos. 8801 und 8802 KN.
- 12 Eine Definition des Begriffs "Teile" enthält die KN nicht. Dies gilt auch für Anm. 3 zu Abschn. XVII KN. Diese setzt den Begriff "Teile" (und "Zubehör") voraus und bestimmt lediglich (u.a.) zusätzlich, dass in den Kap. 86 bis 88 KN solche gemeint sind, die erkennbar ausschließlich oder hauptsächlich für Waren des Kap. 86, 87 oder 88 KN bestimmt sind.
- 13 Deshalb ist nach der Rechtsprechung des EuGH (Urteile G.E. Security vom 25. Februar 2016 C-143/15, EU:C:2016:115, Rz 60; Rohm Semiconductor vom 20. November 2014 C-666/13, EU:C:2014:2388, Rz 44; HARK vom 12. Dezember 2013 C-450/12, EU:C:2013:824, ZfZ 2014, 105) im Interesse einer kohärenten Auslegung der KN auf die im Zusammenhang mit den Kap. 84 und 85 sowie Kap. 90 KN entwickelte Rechtsprechung zurückzugreifen, wonach der Begriff "Teile" voraussetzt, dass es ein Ganzes gibt, für dessen Funktion oder Funktionieren diese Teile unabdingbar sind, während der Begriff "Zubehör" eine auswechselbare Vorrichtung umfasst, die ein Gerät für die Ausführung einer bestimmten Arbeit geeignet macht, seine Verwendungsmöglichkeiten erweitert oder es in die Lage versetzt, eine im Zusammenhang mit seiner Hauptfunktion stehende Sonderarbeit auszuführen (vgl. u.a. EuGH-Urteile Oliver Medical vom 4. März 2015 C-547/13, EU:C:2015:139; Rohm & Haas Electronic Materials CMP Europe u.a. vom 19. Juli 2012 C-336/11, EU:C:2012:500; Turbon International vom 7. Februar 2002 C-276/00, EU:C:2002:88, Rz 30 und 32, Slg. 2002, I-1389; Peacock vom 19. Oktober 2000 C-339/98, EU:C:2000:573, Rz 21, Slg. 2000, I-8947; Unomedical vom 16. Juni 2011 C-152/10, EU:C:2011:402, Rz 29, Slg. 2011, I-5433; RUMA vom 15. Februar 2007 C-183/06, EU:C:2007:110, Rz 31, Slg. 2007, I-1559). Hiernach reicht es für die Einstufung einer Ware als "Teil" nicht aus, nachzuweisen, dass die Maschine oder das Gerät ohne diese Ware nicht ihrer Bestimmung gemäß verwendet werden kann, denn das könnte u.a. auch beim Fehlen eines Zubehörs der Fall sein.
- 14 Im Streitfall hat das FG hierzu keine Feststellungen getroffen und nicht geprüft, ob die Tanks nach ihren objektiven Merkmalen und Eigenschaften für die Funktion oder das Funktionieren von "Waren der Pos. 8801 und 8802 KN" unabdingbar sind; nur dann wären sie "Teile" dieser Waren. Aus der bloßen Eignung und Bestimmung der Tanks zum Einbau in ein Luftfahrzeug kann man --anders als das FG geurteilt hat (Rz 21 der Vorentscheidung)-- nicht folgern, dass sie für die Funktion oder das Funktionieren von Waren der Pos. 8801 und 8802 KN "unabdingbar" sind.
- 15 c) Außerdem muss "erkennbar" sein, dass die Tanks "ausschließlich oder hauptsächlich für Waren des Kap. 86, 87 oder 88 KN bestimmt" sind (vgl. Anm. 3 zu Abschn. XVII KN).
- 16 Für das Tatbestandsmerkmal der "Erkennbarkeit" ist nach den oben dargestellten Grundsätzen nicht auf die Sichtweise eines Durchschnittsbetrachters abzustellen, sondern es kann, wie ausgeführt, auch ein Sachverständiger hinzugezogen werden (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 2002, 560, ZfZ 2002, 46), weil die KN die "Erkennbarkeit" in der Anm. 3 zu Abschn. XVII KN in Bezug auf die Pos. 8803 KN nicht (auf einen bestimmten Grad der Sachkunde oder bestimmte Erkenntnismittel) beschränkt.

- 17** 3. Im zweiten Rechtsgang ist zu klären, ob die Tanks "Teile" (nicht "Zubehör") von "Waren der Position 8801 und 8802" sind, die hiernach ohne Berücksichtigung der Etiketten "erkennbar ausschließlich oder hauptsächlich für Waren des Kapitels 86 bis 88 bestimmt" sind, denn dann wären sie in die Pos. 8803 KN einzureihen. Sollten diese Voraussetzungen nicht erfüllt sein, wäre zu prüfen --und zu begründen--, in welche andere Position der KN die Ware einzureihen ist und ggf. darzustellen, weshalb welches der Materialien charakterbestimmend ist.
- 18** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)